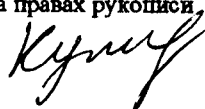


0-797294

На правах рукописи



Куликова Ольга Владимировна

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО
КОНСАЛТИНГА В ОРГАНИЗАЦИЯХ
НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Оренбург- 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет»

Научный руководитель доктор экономических наук, доцент
Шилова Любовь Федоровна

Официальные оппоненты: Богатая Ирина Николаевна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный университет (РИНХ)», профессор кафедры аудита

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741293

Кривцов Артем Игоревич
доктор экономических наук, доцент,
Самарский институт (филиал) ФГБОУ ВПО
«Российский торгово-экономический университет», заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

Ведущая организация Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Тюменский государственный нефтегазовый университет»

Защита состоится 30 мая 2012 года в 13.30⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 212.181.08, созданного на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет» по адресу: 460018, г. Оренбург, пр.Победы, д.13, зал заседаний специализированного совета, ауд. 170215.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет».

Автореферат диссертации размещен на сайте Министерства образования и науки Российской Федерации <http://vak2.ed.gov.ru> и на сайте ОГУ www.osu.ru.

Автореферат разослан  апреля 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета

 З.С. Туякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для современного этапа развития отечественной экономики характерно возрастающее влияние роли услугоемкого производства, важнейшим элементом которого являются консалтинговые услуги. Актуализация спроса на эти услуги связана с увеличением неопределенности и с особенностями коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов. Профессиональные консультанты в настоящее время оказывают прямое влияние на принятие важнейших управленческих решений в различных секторах экономики, в том числе и в организациях нефтегазовой отрасли. Действующая нормативно-правовая база, регулирующая бухгалтерский учет и налогообложение в Российской Федерации, и её постоянные изменения обуславливают необходимость налогового консалтинга в процессе управления организациями.

Поэтому назрела объективная потребность научного обобщения всей системы мер для формирования теоретических и методологических аспектов налогового консалтинга в организациях различной отраслевой направленности. Особое значение это приобретает для нефтегазовой промышленности, играющей важную роль в формировании доходов государственного бюджета и платежного баланса страны.

В сложившихся условиях научный анализ проблем учетного и аналитического обеспечения налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли обладает высокой теоретической и практической значимостью, решение которых связано со сложным взаимосвязанным сочетанием его составляющих по целевой направленности и уровням реализации.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в современную теорию и практику налогообложения и налогового консультирования внесли учёные-экономисты: И.М.Александров, В.В. Балакин, А.В. Брызгалин, Н.В. Бондарчук, И.В. Горский, А.З. Дадашев, Е.Н. Евстигнеев, Л.С. Кирина, В.Г.Князев, О.Г. Лапина, Л.Н.Лыкова, Л.П.Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачёв, С.Г. Пепеляев, В.М. Романовский, Д.Н.Тихонов, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Е.Б. Шувалова и другие. Среди практиков необходимо отметить публикации в области налогового консультирования Т.А. Демишевой, А.В. Тильдикова, Т.В.Стыровой.

Комплексному исследованию проблем консалтинга посвящены труды зарубежных ученых, среди которых можно отметить Э. Бейча, М. Зильбермана, Ф. Кросмана, К. Ли, К. Макхема, М. Мескона и др.

Значительный вклад в исследование системы учетно-аналитического обеспечения внесли такие ученые, как В.И. Бариленко, П.С. Безруких, И.Н. Богатая, А.А. Богданов, С.М.Бычкова, М.А. Вахрушина, А.Ф. Виноходова, Л.И. Воронина, Л.В. Донцова, Д.А. Ендовицкий, Н.А. Каморджанова, А.И. Кривцов, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер,

М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, З.С. Туякова, Л.Ф. Шилова, А.Д. Шерemet и др.

Проблемам налогового учета и анализа посвящены труды Л.М. Архипцевой, Т.В. Бодровой, Н.В. Бондарчук, В.Г. Когденко, Е.А. Кировой, Л.И. Куликовой, А.Н. Медведева, Т.К. Островенко, Н.В. Парушиной, И.А. Слабинской, Е.В. Чипуренко и других отечественных ученых.

Научные труды указанных авторов широко известны и признаны среди ученых-экономистов. Вместе с тем до сих пор не решены в полной мере задачи, стоящие перед бухгалтерской и аналитической наукой в области информационного обеспечения налогового консалтинга в организациях различных отраслей.

Дискуссионность и недостаточная разработанность теоретических и методических аспектов, а также актуальность и практическая значимость формирования учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли обусловили выбор темы диссертации, определили цель, задачи и структуру научного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке и обосновании концепции и методов учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- сформировать концептуальные основы налогового консалтинга, ориентированного на удовлетворение потребностей клиента на основе учетно-аналитического обеспечения;
- обосновать учетно-аналитическую систему налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли и охарактеризовать ее составляющие;
- разработать проект учетной политики для организаций нефтегазовой отрасли в целях налогообложения, раскрывающий порядок определения объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ);
- проанализировать методические подходы к выявлению рисков учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли;
- исследовать методику налогового анализа как одного из перспективных направлений экономического анализа и внести предложения по ее совершенствованию.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках предметной области специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика паспортов специальности ВАК (экономические науки) п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой отчетности и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; п. 2.11.

«Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа».

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является комплекс теоретических, методических и практических вопросов, определяющих развитие учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли. Объектом исследования стало учетное и аналитическое обеспечение налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли Тюменской области.

Теоретическую и методологическую базу исследования составили труды ведущих российских и зарубежных ученых по проблемам теории и методологии бухгалтерского и налогового учета, анализа и контроля, налогового консалтинга, законодательные и нормативные документы, международные и национальные стандарты учета и аудита, отраслевые методические материалы, официальные информационные ресурсы федеральных ведомств.

В работе использовались общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, дедукция и индукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений, тестирование и опрос для получения информации о состоянии налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли.

Научная новизна результатов исследования заключается в комплексном подходе к концептуальному обоснованию и совершенствованию методик формирования учетно-аналитического информационного обеспечения налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли.

Наиболее существенные научные результаты исследования заключаются в следующем:

- выделены этапы формирования учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли, первый этап которого состоит в изучении информационных потребностей организации-клиента; второй этап – в систематизации документов для сбора этой информации; третий этап – в изучении документации в статике и динамике, включающий маршруты прохождения этих документов, способы преобразования информации в соответствии с запросами и интересами потребителей информации;

- представлена концепция учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга и структурированы ее основные элементы, включающие цель и задачи учетно-аналитического обеспечения, его основное содержание и анализ специфики налогообложения организаций нефтегазовой промышленности;

- обосновано положение учетной налоговой политики для организаций нефтегазовой отрасли в части определения объекта обложения НДС при добыче газового конденсата, компаундированного нефти, при добыче

газового конденсата, а также при добыче нефти и дальнейшем смешивании данных продуктов;

- разработан комплекс аналитических процедур как части системы учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга для оценки и управления налоговыми рисками, включающий схему последовательности исследования налоговых рисков, их классификацию, систематизацию причин, обуславливающих возникновение налоговых рисков в организациях нефтегазовой отрасли;

- внесены предложения по совершенствованию методики анализа в системе учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга и рекомендации по использованию на практике расчетов коэффициентов налоговой нагрузки и налоговой эффективности для оценки уровня налоговых обязательств и выработки рациональных решений по оптимизации налогообложения в организациях нефтегазовой отрасли

Научно-теоретическая и практическая значимость работы. Научная значимость работы состоит в развитии теоретико-методологических положений учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли, которые существенно дополняют и расширяют теорию бухгалтерского учета и экономического анализа. Разработанные методические предложения и практические рекомендации могут быть использованы в организациях нефтегазовой отрасли и в предпринимательской деятельности аудиторских и консалтинговых фирм.

Отдельные результаты диссертационной работы могут использоваться в учебном процессе высших учебных заведений при преподавании и подготовке учебно-методического обеспечения дисциплин: «Теория бухгалтерского учета», «Экономический анализ», «Налоговый учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Налоговый анализ», «Аудит», а также при повышении квалификации профессиональных кадров учетно-аналитического профиля.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях и опубликованы в журналах и сборниках научных статей.

Результаты исследования и практические рекомендации внедрены в деятельность предприятий нефтегазовой отрасли: ООО «НОВАТЭК-ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ», ООО «НОВАТЭК ПУРОВСКИЙ ЗПК», ЗАО «Пургаз», ООО «РАСТАМ-Аудит».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 7 статьях общим объемом 2,9 п.л., из них три публикации в журналах, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, включает 161 страницу основного текста, список

использованных источников состоит из 155 наименований, иллюстрирована 19 рисунками, 12 таблицами, 4 приложениями.

В первой главе рассмотрены теоретические основы учетно-аналитического обеспечения в организациях нефтегазовой отрасли.

Вторая глава посвящена методическим основам налогового консалтинга в нефтегазовой отрасли.

В третьей главе исследуется аналитическая составляющая обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выделены этапы формирования учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли, первый этап которого состоит в изучении информационных потребностей организации-клиента; второй этап – в систематизации документов для сбора этой информации; третий этап – в изучении документации в статике и динамике, включающий маршруты прохождения этих документов, способы преобразования информации в соответствии с запросами и интересами потребителей информации

Особое значение в процессе координации общественных и частных интересов приобретает широкий спектр услуг в области налогового консалтинга, в результате проведения которого принимаются решения по оптимизации налогообложения, оцениваются налоговые риски, осуществляется защита интересов клиентов в разрешении налоговых споров, ведется разъяснительная деятельность высококвалифицированными специалистами в области налогообложения.

В настоящее время в России отсутствует Закон, регулирующий деятельность налогового консультирования, понятие налогового консалтинга не рассматривается ни в Налоговом кодексе РФ, ни в других нормативных актах, но в Федеральном законе № 307 ФЗ «Об аудиторской деятельности» за аудиторскими организациями в качестве сопутствующей деятельности закрепляется право оказания услуг по налоговому консультированию. Это позволяет отнести налоговый консалтинг к прочей, связанной с аудиторской деятельностью, услуге. Для развития аудиторской деятельности в отечественной экономике характерно возрастание прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Поэтому особую актуальность приобретает правильная постановка цели и задач формирования информационных потребностей налогового консалтинга, что является важным условием создания необходимой адекватной информационной базы в организациях различных отраслей, в том числе и в нефтегазовой отрасли.

В диссертации обосновано, что информационные потребности системы управления налогами в организациях нефтегазовой отрасли могут быть

представлены в виде пирамиды, иллюстрирующей перемещение центра тяжести к вершине информационной пирамиды (рисунок 1).



Рисунок 1 - Характеристика степени удовлетворения информационных потребностей по уровням управления налогами

«Пространство» системы управления налогами организации может быть представлено в трехмерном виде, координатными осями которого являются цели, проекты и решения.

Совершенствование учетно-информационного обеспечения налогового консалтинга направлено не столько на оперативное, сколько на стратегическое обеспечение, ориентированное в будущее. Поэтому возрастает роль стратегического учета, как части учетного поля, консолидирующего финансовый, налоговый и управленческий учет в единую систему обеспечения информационных потребностей пользователей.

Стратегический уровень определяет долговременный курс на предстоящие пять-десять лет развития организации, тактический уровень охватывает кварталный и годовой периоды, оперативный – помесечное развитие.

Информационная потребность обеспечивается разработкой структуры взаимосвязанных организационно-экономических данных, согласованных по объектам управления. Система учетно-информационного пространства

предполагает создание условий для обеспечения учетными данными пользователей в постоянно меняющейся ситуации, связанной с налогообложением.

Анализ налогообложения организаций нефтегазовой отрасли позволяет констатировать, что нефтегазовый бизнес функционирует в своей информационной, если рассматривать в более широком аспекте, институциональной среде. Эффективность воздействия на потребности налогового консалтинга зависит от скорости и полноты информационных потоков, которые формируют информационную систему бизнеса, а также от уровня развития внутрифирменной институциональной среды.

Предложенный в диссертации поэтапный методический подход к обеспечению информационных потребностей налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли основан на анализе действующей практики налогового консультирования.

Первый этап данного подхода включает изучение консультантом информационных потребностей организации-клиента. Как правило, начинают с решения косвенных задач: экспертных опросов для изучения мнения сотрудников, являющихся специалистами в области бухгалтерского учета и налогообложения, их потребностей, указанных в заявке организации-клиента.

На втором этапе выясняются типы документов для анализа той или иной ситуации, в которой действует сотрудник и выявления объективно необходимой информации в целях принятия определенных решений. При этом анализируются содержание документов, характеризующих ту или иную ситуацию, а также нормативная и методическая база по данному вопросу, рекомендации компетентных органов, в том числе Министерства Финансов РФ, отраслевых Министерств и ведомств, сложившейся арбитражной практики, мнения сторонних специалистов.

Третий этап заключается в обосновании управленческих решений по результатам изучения документации в статике и динамике, с выработкой позиций по спорным и неурегулированным вопросам, в том числе с помощью проведения «мозгового штурма». Затем формируется единая позиция для решения информационных потребностей клиентов.

Таким образом, обеспечение информационных потребностей в организациях нефтегазовой отрасли возможно при поэтапной ее реализации, позволяющей решить конкретные управленческие задачи в области налогообложения с требуемым уровнем эффективности.

2. Представлена концепция учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга и структурированы ее основные элементы включающие цель и задачи учетно-аналитического обеспечения, его основное содержание и анализ специфики налогообложения организаций нефтегазовой промышленности

Новые направления и концепции современного консалтинга аккумулируют адекватную информационную базу, обеспечивающую решения поставленных задач для достижения цели бизнеса хозяйствующего субъекта. Налоговый консалтинг обеспечивает бизнес интеллектуальными решениями, позволяющими приобретать, выбирать, преобразовывать и использовать знания в сфере налогообложения.

Предлагаемая концепция учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга для коммерческих организаций различных отраслей в целом представлена на рисунке 2.

Система учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга включает комплекс учетных регламентов, инструментов и методов учетных подсистем, с помощью которого производится отбор экономической информации с целью получения ее определенных фрагментов в пределах полученного доступа запрашиваемых показателей.

Данную систему можно подразделить на учетное обеспечение, поддерживаемое различными видами учета (финансовый, налоговый, управленческий) и процедуры аналитического обеспечения.

Широкое смысловое значение учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга абстрагируется от организации и заключается в формировании определенных принципов, методов и подходов, универсальных для всех организаций.

В узком смысле учетно-аналитическое обеспечение представляет собой учетную и аналитическую систему конкретной организации, которая зависит от структуры организаций и от отраслевой специфики осуществляемой финансово-хозяйственной деятельности.

Составляющие предлагаемой концепции и их характеристика применительно к организациям нефтегазовой отрасли представлены в таблице 1.

Целью учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли является формирование информационного поля для принятия управленческих решений по оптимизации налогообложения и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности.

Для достижения указанной цели в диссертации систематизированы основные ее задачи и последовательность их решения, которые также отражены в таблице 1.

На формирование учетно-аналитического обеспечения оказывает влияние специфика функционирования организаций нефтегазовой отрасли, а именно технико-экономические особенности и внутренние факторы хозяйственной жизни, параметры внешней макросреды, а также существующая система налогообложения и ожидаемые последствия от принятия различных управленческих решений.

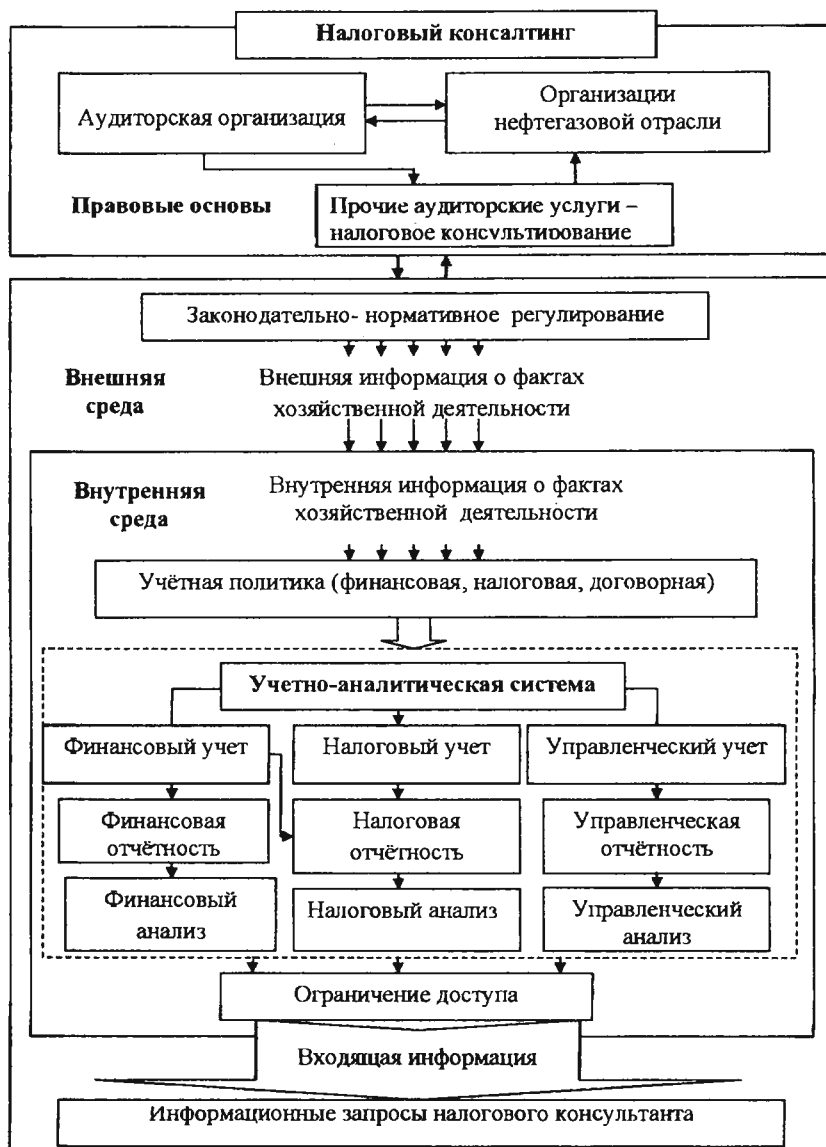


Рисунок 2. – Концепция учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга коммерческих организаций различной отраслевой направленности

Применение разработанных в диссертации концептуальных положений позволяет сформировать информационную базу для налогового консалтинга с учетом специфики бизнес-процессов в организациях нефтегазовой отрасли.

Таблица 1- Система учетно-аналитического обеспечения
налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли

№ п/п	Составляющие концепции	Характеристика составляющих концепции
1.	Цель учетно-аналитического обеспечения	Цель - формирование информационного поля для принятия управленческих решений по оптимизации налогообложения и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности.
2	Задачи учетно-аналитического обеспечения	1) оказание информационной поддержки в принятии решений в эффективном управлении налогами; 2) проведение анализа и оценка рентабельности деятельности организации в целом и в сфере налогообложения; 3) контроль и налоговое проектирование экономической эффективности деятельности организации; 4) выбор приоритетных направлений развития организации.
3	Содержание учетно-аналитического обеспечения	Совокупность данных финансового, налогового и управленческого учета организации, соответствующих видов отчетности для проведения аналитических процедур и обобщения их результатов. Учетная, учетно-отчетная, аналитическая информация, подтвержденная результатами системы внутреннего контроля и характеризующаяся учетными и налоговыми показателями, должна обеспечивать её понимание консультантами.
4	Анализ специфики деятельности организаций нефтегазовой отрасли и системы её налогообложения	1) обобщение технико-экономических особенностей организации нефтегазовой отрасли; 2) анализ внутренних факторов хозяйственной жизни и параметров внешней макросреды; 3) оценка существующей системы налогообложения в отрасли; 4) прогнозирование ожидаемых последствий от принятия различных управленческих решений.

В ходе диссертационного исследования доказано, что учетно-аналитическое обеспечение налогового консалтинга в организациях

нефтегазовой отрасли должно быть ориентировано и на тактические, и на стратегические цели в области ведения бухгалтерского и налогового учета, планирования договорной политики.

При этом должны соблюдаться основные принципы ведения бухгалтерского учета, выполнение которых рассмотрено в работе с позиций бухгалтерского и налогового учета и формирования договорной политики. Соблюдение договорных обязательств сторонами играет важную роль в рыночных отношениях и способствуют соответственно, осуществлению предпринимательской деятельности и отражению её результатов в учете в соответствии с заключенными договорами и нормативно-правовой базой.

Вариантность выбора вида договоров (купли-продажи, мены, поставки и др.) и его конкретных условий исходит из двух важнейших принципов гражданского права: принципа свободы договора, принципа диспозитивного регулирования ряда условий заключаемых организациями договоров. Использование возможностей выбора вида договоров, его условий позволяют организациям нефтегазовой отрасли эффективно строить финансовую политику в целом.

Следовательно, при формировании качественного учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли необходимо использовать основополагающие принципы учета в сочетании с принципами договорного права и с принципами экономического анализа.

3. Обосновано положение учетной налоговой политики для организаций нефтегазовой отрасли, в части определения объекта обложения НДС при добыче газового конденсата, компаундированного нефтью, при добыче газового конденсата, а также при добыче нефти и дальнейшем смешивании данных продуктов

Предложенный в работе проект учетной налоговой политики организации нефтегазовой отрасли основан на применении метода определения количества добытого полезного ископаемого при добыче газового конденсата, газового конденсата, компаундированного нефтью, а также при добыче нефти и дальнейшем смешивании данных продуктов.

Это связано с тем, что организация, занимающаяся добычей углеводородного сырья, сталкивается с проблемой, когда из газоконденсатной скважины добывается газоконденсатная взвесь с содержанием нефти. При этом, как правило, отсутствуют стандартные требования на добываемую из нефтяных оторочек нефть, которые имеются только на газовый конденсат.

Возникновение проблем с расчетом НДС возможно в случае, если в учетной политике организации для цели налогообложения прописан прямой метод определения количества продукции (с помощью измерительных приборов), который должен применяться на протяжении всего периода деятельности по добыче.

Как показало исследование, для решения проблемы исчисления НДС в рассматриваемой ситуации следует определить, какая продукция будет являться объектом обложения НДС при добыче газоконденсатной взвеси с содержанием нефти.

Для цели исчисления данного налога полезным ископаемым признается продукция, содержащаяся в фактически добытом из недр минеральном сырье до передачи ее в переработку, которая по своему качеству соответствует стандарту или техническим условиям.

Таким образом, использование предложенного порядка исчисления НДС и отражение его как элемента учетной налоговой политики максимально обезопасит организацию нефтегазовой отрасли от возможных налоговых рисков.

4. Обоснован комплекс аналитических процедур как части системы учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга для оценки и управления налоговыми рисками, включающий схему последовательности исследования налоговых рисков, их классификацию, систематизацию причин ситуаций, обуславливающих возникновение рисков в организациях нефтегазовой отрасли

Налоговые издержки оказывают значительное влияние на финансовое состояние экономических субъектов, в том числе и на организации нефтегазовой отрасли. Это всегда балансирование между оптимизацией налогов и риском. Поэтому ни одно управленческое решение не может быть эффективным или просто оптимальным без исследования налоговых рисков.

Последовательность анализа налоговых рисков с позиции налогового консалтинга применительно к организациям нефтегазовой отрасли представлено в графическом формате описания их последовательности на рисунке 3.

На этапе формирования модели бизнес-процессов для анализа налоговых рисков необходимы знания о деятельности организации и ее внутренней среде, включая внутренний контроль для выявления и оценки налоговых рисков бизнес-процессов.

На этапе получения и обработки учетно-аналитической информации производится сбор, обобщение и первичный анализ фактических данных о налоговых рисках, подразделяемых на внешние и внутренние источники.

На этапе идентификации налоговых рисков налоговые консультанты в организациях нефтегазовой отрасли применяют метод внедрения контрольных процедур в соответствующий документооборот. Идентификация налоговых рисков реализуется посредством метода внедрения контрольных процедур.

На этапе качественной оценки рисков осуществляется анализ идентификации рисков, определяются приоритеты реагирования. Процесс оценки значимости риска и расстановки приоритетов преобладающего значения проводится на основе применения «мозгового штурма».



Рисунок 3 - Рекомендуемая схема последовательности исследования налоговых рисков

Факторы, влияющие на налоговые риски в организациях нефтегазовой отрасли можно подразделить также на две группы - внешние и внутренние.

Внешнее воздействие связано в основном с изменениями налогового законодательства и правоприменительной практики, то есть введение новых налогов, увеличение размера их ставок, изменение сроков и порядка их уплаты, отмена действующих налоговых льгот и др.

Определяющими при возникновении налоговых рисков являются внутренние факторы. Среди этих факторов можно выделить: дефицит квалифицированных специалистов либо их перегруженность текущей работой, связанной с подготовкой налоговой отчетности, консультированием подразделений, а также наличие неэффективной системы внутреннего контроля, ошибки налогового проектирования, несоблюдение учетной налоговой политики организации, отсутствие оценки налоговых последствий при осуществлении хозяйственной деятельности.

Для систематизации и прогнозирования налоговых рисков, присущих организациям нефтегазовой отрасли, в диссертации разработана их классификация, которая представлена на рисунке 4.



Рисунок 4. Предлагаемая классификация налоговых рисков организации нефтегазовой отрасли

Как видно, одна из наиболее значимых групп налоговых рисков - это риски бизнес-событий, основными составляющим которых являются бухгалтерский и юридические риски.

Бухгалтерский риск представляет собой вероятность неблагоприятного финансового исхода (возникновение убытков или недополучение прибыли по сравнению с прогнозируемой суммой) для экономического субъекта вследствие неправильного отражения фактов хозяйственной жизни, несоответствия применяемой им учетной политики.

Возникновение этих ошибок зависит во многом от профессионализма учетно-аналитической службы организации.

Юридические риски связаны с возможностью наступления для налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий. Для их предотвращения необходима юридическая экспертиза договоров с контрагентами на стадии их заключения.

Налоговые риски несоответствия представляют вероятность возникновения и применения санкций в отношении организации в случае несоблюдения или нарушения законов и других нормативных актов, а также различных стандартов, связанных с деятельностью организаций нефтегазовой отрасли.

Операционные налоговые риски свойственны повседневной деятельности организации и вызваны ошибками или несовершенством процессов в организации, а также ошибками или недостаточной квалификацией персонала или неблагоприятными внешними событиями.

Стратегические риски характеризуют возможность возникновения убытков в связи с неэффективностью стратегии учетной, налоговой политики, низким уровнем ее реализации или неспособностью приспособлять стратегию к изменению в налоговом законодательстве.

Проведенная систематизация налоговых рисков способствует своевременному их обнаружению налоговыми консультантами в целях нивелирования и управления налогами в организациях нефтегазовой отрасли.

По результатам диссертационного исследования выявлены следующие причины, обуславливающие возникновение налоговых рисков в организациях нефтегазовой отрасли:

- низкий уровень налоговой нагрузки по предприятию по сравнению со средним её уровнем в нефтегазовой промышленности;
- отражение убытков на протяжении нескольких отчетных периодов в бухгалтерской, финансовой, налоговой отчетности;
- заявление значительных сумм налоговых вычетов в налоговой отчетности за определенный период;
- опережение темпов роста расходов на добычу и переработку нефти и газа над темпами доходов от продажи продукции;
- низкий уровень заработной платы в расчете одного работника по сравнению со средним её уровнем по отрасли;
- неоправданное использование цепочки посредников (перекупщиков) при продаже нефтепродуктов без соответствующего экономического обоснования.

Негативное влияние на налоговые риски налогоплательщиков оказывают следующие обстоятельства, которые наиболее тщательно изучаются налоговыми органами:

- непредставление пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия сумм налогов;
- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах в связи с изменением местонахождения налогоплательщика;
- значительное отклонение уровня рентабельности от среднего её значения по отрасли.

Таким образом, для отслеживания налоговых рисков и принятия управленческих решений, направленных на их предотвращение и минимизацию налоговых конфликтов, необходимо проводить тестирование нефтегазовых организаций на наличие указанных причин.

5. Внесены предложения по совершенствованию методики анализа в системе аналитического обеспечения налогового консалтинга и рекомендации по использованию на практике расчетов коэффициентов налоговой нагрузки и налоговой эффективности для оценки уровня налоговых обязательств и выработки рациональных решений по оптимизации налогообложения в организациях нефтегазовой отрасли

Налоговый анализ является ключевым звеном учетно-аналитической системы экономического субъекта, проведение которого необходимо для оценки налоговых обязательств и поиска путей наиболее оптимального уровня налогообложения (рисунок 5).

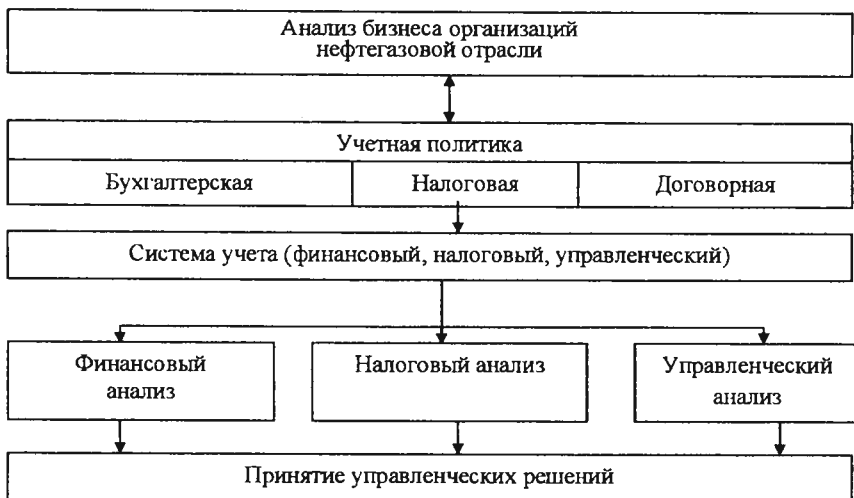


Рисунок 5 - Место налогового анализа в системе в учетно-аналитического обеспечения

В ходе диссертационного исследования разработана следующая последовательность проведения налогового анализа.

Первый этап состоит в формулировании цели анализа, его связи с другими направлениями работы, по результатам которого определяется форма взаимодействия налогового консультанта, осуществляющего аналитическое исследование, с финансово-экономическими службами организации.

На втором этапе производится обработка собранных сведений (первичных данных), которые преобразовываются в упорядоченную информацию, только после проведения анализа, синтеза обобщения выводов которые являются основными, дающими возможность для принятия управленческих решений.

На третьем этапе проводится оценка договорной работы, соответствия сумм доходов и производимых расходов с разработкой имитационных моделей, с использованием методов микробалансов, графоаналитических зависимостей, отражающих влияние совокупности налогов и сборов.

Четвертый этап - это оформление результатов работы в форме аналитических отчетов, справок, заключений, пояснительных записок.

На заключительной стадии анализа проводится мониторинг внедрения и реализации результатов анализа, оценивается фактический экономический эффект от проводимых мероприятий, сопоставляются достигнутые результаты с расчетными.

Для обоснования объективности оценки уровня налоговых обязательств, организаций нефтегазовой отрасли, необходимо проведение налогового анализа по трем направлениям:

- анализ абсолютной налоговой нагрузки на организацию;
- анализ относительной налоговой нагрузки на организацию;
- анализ основных коэффициентов налоговой эффективности деятельности организации.

Абсолютная налоговая нагрузка отражает общую сумму налоговых обязательств, но не учитывает тяжесть налогового бремени.

Относительная налоговая нагрузка характеризует отношение суммы уплачиваемых налогов к различным показателям: валовому доходу, выручке, добавленной стоимости, к расчетной прибыли. Анализ этих показателей позволяет получить не только количественную, но и качественную характеристику воздействия налоговой системы на организации нефтегазовой отрасли.

Коэффициенты налоговой эффективности деятельности организации представляют собой устойчивые количественные характеристики, динамика которых позволяет сделать выводы о тенденциях, сложившихся в системе налогообложения организаций нефтегазовой отрасли, и об уровне ее воздействия на объект исследования за рассматриваемый период.

В работе проведен расчет данных коэффициентов и анализ динамики их изменения за последние годы по различным организациям нефтегазовой отрасли Тюменской области (таблица 2).

Результаты анализа свидетельствуют в целом о снижении коэффициентов налоговой оборачиваемости.

Уровень другого коэффициента – рентабельности затрат является наиболее стабильным по ООО «НОВАТЭК ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ», наибольшие колебания которого за исследуемый период наблюдается по другому предприятию - ООО «НОВАТЭК ПУРОВСКИЙ ЗПК».

Поэтому при выявлении низких показателей данного коэффициента (меньше 0,5) необходима экспертиза учетной (налоговой, договорной) политики предприятия.

Таблица 2 - Анализ налоговой эффективности организаций нефтегазовой отрасли Тюменской области

Наименование показателей	ЗАО «Пургаз»					ООО «НОВАТЭК-ПУРОВСКИЙ ЗПК»					ООО «НОВАТЭК-ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ»				
	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.
Коэффициент налоговой оборачиваемос- ти	26,04	13,99	23,90	14,06	15,06	45,44	38,77	54,57	25,54	18,36	32,34	32,52	37,36	23,84	16,50
Коэффициент рентабельно- сти налоговых затрат	0,41	0,49	0,41	0,50	0,57	0,22	0,53	0,68	0,19	0,28	0,52	0,68	0,94	0,81	0,54
Коэффициент реальной доходности	0,17	0,17	0,14	0,17	0,21	0,01	0,07	0,10	0,03	0,05	0,22	0,27	0,34	0,29	0,19
Коэффициент налоговой платежеспособ- ности	0,005	2,30	0,05	0,81	0,83	0,91	1,36	0,05	0,05	0,02	0,16	0,05	0,45	0,04	0,03
Коэффициент задолженности	0,47	0,43	0,57	1,13	0,71	0,43	0,29	0,18	0,82	0,62	0,40	0,41	0,36	0,55	0,83
Степень платежеспособ- ности по текущим обязатель- ствам	1,14	3,75	7,17	6,13	3,52	0,76	13,13	55,21	2,45	1,16	6,68	6,96	6,05	5,40	1,89

Коэффициент реальной доходности имеет стабильное значение в ЗАО «Пургаз», а наиболее низкий показатель наблюдается по «НОВАТЭК ПУРОВСКИЙ ЗПК».

В отношении коэффициента налоговой платежности необходимо отметить её сравнительно низкий уровень в ООО «НОВАТЭК ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ».

Результаты исследования существующих методик налогового анализа и их апробация в организациях нефтегазовой отрасли Тюменской области позволяют сделать следующие выводы:

- анализ абсолютной налоговой нагрузки характеризует сумму налоговых обязательств организации в целом, но не учитывает тяжесть налогового бремени в целом;
- анализ относительной налоговой нагрузки позволяет получить не только количественную, но и качественную характеристику воздействия налоговой системы на организации нефтегазовой отрасли;
- анализ основных коэффициентов налоговой эффективности деятельности организаций способствует получению устойчивых количественных характеристик, динамика которых позволяет сделать выводы о тенденциях, сложившихся в системе налогообложения организаций нефтегазовой отрасли, а также об уровне ее воздействия на объект исследования за рассматриваемый период.

Поэтому рекомендуется проводить комплексный анализ указанных трех групп коэффициентов для своевременного отслеживания их изменений, и сравнения этих показателей со среднеотраслевыми значениями.

Результаты этого анализа позволяют принимать обоснованные управленческие решения по изменению учетной (налоговой, финансовой, договорной) политики. Поэтому налоговый анализ как ключевой элемент системы учетно-аналитического обеспечения организации способствует повышению налоговой дисциплины и влияет позитивно на укрепление её финансового благополучия.

Таким образом, внедрение в учетно-аналитическую практику комплексной методики налогового анализа необходимо для объективной оценки уровня налоговых обязательств и принятия управленческих решений по оптимизации налогообложения организаций нефтегазовой отрасли.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

В рекомендованных ВАК изданиях:

1. Куликова, О.В. Особенности налогообложения в организациях нефтегазовой отрасли и их влияние на формирование учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга в них / О.В.Куликова // Вопросы экономики и права. - 2011. - № 8. - С.157-161. (0,6 п.л.).

2. Куликова, О.В. Информационные потребности налогового консалтинга в организациях нефтегазовой отрасли / О.В.Куликова // Мир экономики и права. - 2011. - № 10 - С. 33-39. (0,5 п.л.).

3. Куликова, О.В. Анализ обеспечения налоговой безопасности / О.В.Куликова // Известия Международной академии аграрного образования. СПб, 2012. - № 14. - Т.2. - С. 152-154. (0,3 п.л.).

Общие публикации:

4. Куликова, О.В. Подходы к формированию первичного налогового учета расходов и корректировки первичных затрат структурными подразделениями. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей участников III Международной научно-практической конференции молодых налоговых (Москва–Екатеринбург–Харьков). М.: Финансовый университет, 2011. Часть I. - С. 221-227. (0,4 п. л.).

5. Куликова, О.В. Актуальные проблемы и особенности аудита консолидированной отчетности / О.В.Куликова // Инновационное развитие экономики. - 2011. - № 6 - С. 38-42. (0,3 п.л.).

6. Куликова, О.В. Исчисление НДС с добывающего газоконденсата с содержанием нефти: сборник статей Проблемы учета, анализа и аудита в условиях глобализации экономики. Научное издание. – Тюмень: издательство Тюменского государственного университета, 2011. - С. 50-57. (0,4 п.л.).

7. Куликова, О.В. Использование учетной информации о геологических запасах для расчета амортизации скважин: сборник статей Проблемы учета, анализа и аудита в условиях модернизации экономики, научные направления, их решения. Научное издание. – Тюмень: издательство Тюменского государственного университета, 2011. – С. 40-52 (0,4 п.л.).

Подписано в печать 23.04.2012 г.
Формат 60x84¹/₁₆. Бумага писчая.
Усл. печ. листов 1,0. Тираж 120. Заказ 59.

ООО ИПК «Университет»
460007, г. Оренбург, ул. М. Джалиля, 6.
E-mail: ipk_universitet@mail.ru
Тел./факс: (3532) 90-00-26

102